



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Aplicação do Princípio da Seletividade nas Alíquotas de ICMS Incidentes Sobre a Energia Elétrica e a Prestação de Serviço de Comunicação

Henrique Rocha Pereira das Neves

Rio de Janeiro  
2010

HENRIQUE ROCHA PEREIRA DAS NEVES

Aplicação do Princípio da Seletividade nas Alíquotas de ICMS Incidentes Sobre a Energia Elétrica e a Prestação de Serviço de Comunicação

Artigo científico apresentado à Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, como exigência para obtenção do título de Pós-Graduação.

Orientadores: Prof<sup>a</sup>. Mônica Areal  
Prof<sup>a</sup>. Néli Fetzner  
Prof. Nelson Tavares

Rio de Janeiro  
2010

# APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NAS ALÍQUOTAS DE ICMS INCIDENTES SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA E A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO

**Henrique Rocha Pereira das Neves**

Graduado pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Advogado.

**Resumo:** A seletividade é um princípio de suma importância para o Direito Tributário, estabelecendo alíquotas diferenciadas em função da essencialidade das mercadorias e serviços. Contudo, as elevadas alíquotas de ICMS incidentes sobre a energia elétrica e a prestação de serviço de comunicação traduzem verdadeira violação ao citado princípio constitucional. A essência do presente trabalho, portanto, é abordar a possibilidade jurídica de redução e fixação de novas alíquotas por decisão do Poder Judiciário, além de analisar suas implicações e consequências.

**Palavras-chaves:** Tributário, Princípios, Seletividade, Alíquota, ICMS, Energia Elétrica, Serviço de Comunicação.

**Sumário:** Introdução. 1. A Controvérsia Acerca da Aplicação do Princípio da Seletividade às Alíquotas de ICMS. 2. Breve Comparação entre Alíquotas Incidentes Sobre a Energia Elétrica e a Prestação de Serviço de Comunicação e Demais Serviços ou Produtos Considerados Essenciais ou Supérfluos. 3. Possibilidade de Controle Judicial das Alíquotas de ICMS. 4. Medidas Judiciais Cabíveis, Legitimidade Ativa do Contribuinte de Fato, Repetição de Indébito, Pedido de Antecipação dos Efeitos da Tutela, Suspensão de Segurança e Modulação Temporal dos Efeitos da Decisão Judicial. Conclusão. Referências.

## INTRODUÇÃO

O trabalho enfoca a temática da possibilidade de se aplicar o princípio constitucional da seletividade, também conhecido como princípio da essencialidade, para diminuição das

alíquotas de ICMS incidentes sobre o fornecimento de energia elétrica e a prestação de serviço de comunicação, em razão da essencialidade desses serviços. Em verdade, serviços e produtos essenciais devem ser tributados de maneira menos gravosa que serviços e produtos supérfluos. Como aceitar, portanto, que a alíquota incidente sobre os serviços em questão é de 25% (vinte e cinco por cento), enquanto produtos como cerveja e refrigerantes sofrem a alíquota de 20% (vinte por cento)? O Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro já tem entendimento solidificado sobre a possibilidade de diminuição da alíquota para 18%, porém o Supremo Tribunal Federal já alertou para o risco de lesão à ordem pública, ao considerar a relevância da arrecadação desse tributo para o orçamento estadual.

Busca-se, assim, despertar a atenção para a necessidade de se equilibrar as alíquotas incidentes em produtos e serviços essenciais a toda a população, bem como para o mercado produtivo, em consonância com princípio basilar do direito tributário constante da própria Constituição da República.

O trabalho pretende questionar a atribuição de diferentes alíquotas de ICMS, tendo como norteador o princípio constitucional da seletividade, cuja intenção precípua é a de onerar mais os produtos supérfluos e tributar os essenciais de forma menos gravosa. Analisa-se, assim, a possibilidade de controle da tributação do ICMS por parte do Poder Judiciário, uma vez que a atribuição dessas alíquotas passa pelo crivo do debate político realizado entre os Poderes Executivo e Legislativo.

Ao longo do artigo, serão analisados os seguintes tópicos: a obrigatoriedade da observância do princípio constitucional da seletividade pelo legislador ordinário estadual, a possibilidade de alteração das alíquotas por decisão do Poder Judiciário, as medidas judiciais adequadas a se tutelar tal pretensão, a legitimidade ativa do contribuinte de fato, sobre o qual recai o ônus financeiro do imposto, a possibilidade jurídica da repetição de indébito e de eventual pedido de antecipação dos efeitos da tutela, os motivos da Suspensão de Segurança

deferida pelo Presidente do Supremo Tribunal Federal, que suspendeu os efeitos de diversas decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, e, ainda, as implicações de um eventual julgamento feito pela Corte Suprema, em especial, quanto à possibilidade de modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. A metodologia será pautada pelo método bibliográfico, qualitativo e parcialmente exploratório.

Resta saber, assim, se, e em que medida, o Poder Judiciário brasileiro pode, ao aplicar o princípio constitucional tributário da seletividade, alterar as alíquotas do ICMS incidentes sobre a energia elétrica e a prestação de serviço de comunicação, de forma a reduzir a patente contradição que recai sobre as diferentes alíquotas incidentes sobre os mais variados produtos e serviços.

## 1. A CONTROVÉRSIA ACERCA DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE ÀS ALÍQUOTAS DE ICMS

Segundo a Teoria da Pirâmide Jurídica, a Constituição encontra-se no topo, e, por ser a norma primária, elaborada pelo constituinte originário, é ela quem dá legitimidade às demais normas do ordenamento jurídico.

Para esta teoria, o fundamento de validade de uma lei emana da própria Constituição, bem como o de um decreto decorre da lei, e assim sucessivamente. Ou seja, a norma subordinada deve buscar seu fundamento de validade na norma superior. Uma vez desrespeitada essa supremacia, macula de vício todas as normas dela derivadas.

Os princípios constitucionais são enunciados que irradiam seus efeitos por todo o sistema jurídico, prevalecendo sobre todas as demais normas jurídicas. Portanto, para que tenham validade no sistema, as normas devem estar em conformidade com estes princípios constitucionais.

A Constituição é a primeira e principal fonte do direito tributário, pois todas as normas jurídicas devem a ela se submeter. Nela estão fixados os princípios básicos e nucleares pertinentes ao Direito Tributário.

Assim, os princípios constitucionais tributários são vetores que vinculam a aplicação das normas jurídicas relacionados ao direito tributário, exprimindo verdadeiros limites objetivos ao poder de tributar do Estado.

Com relação ao princípio da seletividade, este impõe o estabelecimento de alíquotas diferenciadas em função da essencialidade de cada produto ou serviço, e, por essa razão, é também conhecido como princípio da essencialidade.

Na verdade, seletividade não é sinônimo de essencialidade. Seletividade é atributo do ato de selecionar, separar, escolher, qualificar, levando-se em consideração determinado critério. Essencialidade, por sua vez, é a qualidade daquilo que é essencial, necessário, indispensável. A essencialidade nada mais é do que o critério utilizado para selecionar as mercadorias e serviços.

A forma mais comum de se alcançar a seletividade pretendida pela Constituição Federal se dá através da variação das alíquotas do ICMS.

Em direito tributário, a palavra alíquota é usada para designar o percentual que se aplica sobre a base de cálculo para determinar o valor do tributo. E, com a adoção do critério da diferenciação das alíquotas, os serviços e produtos relacionados pelo legislador ordinário deverão ter suas alíquotas variáveis em função de sua essencialidade.

Conforme ensina ROSA JR. (2007, p. 736), a seletividade consiste em “tributar mais gravosamente o produto menos essencial para a comunidade (tabaco, joia, arma etc.) e mais suavemente, ou reduzido à alíquota zero, o produto mais essencial”. Em outras palavras, as alíquotas devem ser fixadas na proporção inversa à essencialidade da mercadoria ou serviço.

É preciso levar em consideração que o ICMS é imposto indireto, ou seja, o ônus financeiro da carga tributária, que se encontra embutido no preço do produto ou serviço, recai sobre o consumidor final, independentemente de sua capacidade tributária, tendo em vista a incidência do fenômeno da repercussão tributária.

O contribuinte legal, denominado contribuinte de direito, é quem realiza o fato gerador do ICMS, porém ele embute no valor da mercadoria o ICMS devido, e assim sucessivamente, até chegar ao consumidor final. Este preço final estará acrescido de todos os impostos devidos pelos produtores e vendedores anteriores, não tendo o consumidor como se ressarcir. Portanto, quem sofre efetivamente a carga tributária do ICMS é o consumidor final, denominado contribuinte de fato.

Assim sendo, a seletividade confere ao imposto, de maneira indireta, uma finalidade extrafiscal, à medida que serve de instrumento para a intervenção estatal no domínio econômico e social, bem como resulta, indiretamente, na observância do princípio da capacidade contributiva.

Isto porque, o princípio da seletividade leva em consideração primeiramente a essencialidade das mercadorias e serviços sobre os quais o imposto incide, beneficiando, em consequência, aqueles que possuem menor capacidade econômica.

Pode-se dizer que, apesar de o princípio da capacidade contributiva não ser aplicável de forma direta nos impostos indiretos, o princípio da seletividade o substitui, pois tem a finalidade de amenizar a carga tributária que o consumidor final, contribuinte de fato do ICMS, irá suportar em relação aos produtos e serviços essenciais, aos quais todos devem ter amplo e irrestrito acesso.

Enquanto os produtos e serviços essenciais são consumidos por toda a população, os supérfluos são geralmente consumidos apenas por aqueles de maior capacidade contributiva, razão pela qual devem suportar alíquotas mais elevadas.

Leciona BALEEIRO (2003, p. 347) que a palavra essencialidade “refere-se à adequação do produto à vida do maior número de habitantes do País”.

De igual modo, CARRAZZA (2009, p. 439) ressalta a importância da aplicação do princípio da seletividade como um poderoso instrumento de extrafiscalidade, tendo em vista que o ICMS pode e deve ser utilizado como instrumento de ordenação político-econômica, ao estimular a prática de operações ou prestações havidas por úteis ou convenientes à sociedade e, em contrapartida, onerando outras que não atendam tão de perto ao interesse nacional.

A seletividade foi incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro, somente em relação ao IPI, por meio da Emenda Constitucional de 1969, que alterou a Constituição de 1967. Contudo, com a promulgação da Constituição da República em 1988, o artigo 155, § 2º, III, determinou expressamente a aplicação do princípio da seletividade no que se refere às alíquotas de ICMS.

Ocorre que o citado dispositivo trouxe dúvidas acerca da obrigatoriedade de incidência do referido princípio, uma vez que, segundo a literalidade da norma, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços, enquanto o artigo 153, § 3º, I, dispõe que o Imposto sobre Produtos Industrializados será seletivo, em função da essencialidade do produto.

Neste sentido, ROSA JR. (2007, p. 831) defende a facultatividade da aplicação do princípio da seletividade ao ICMS, entendendo que a atual Constituição da República faculta ao legislador estadual estabelecer alíquotas distintas, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Em sentido contrário, CARRAZZA (2009, p. 438), ao interpretar o mesmo dispositivo constitucional, defende que a aplicação do princípio da seletividade na fixação das alíquotas de ICMS se dá de maneira obrigatória, por traduzir um poder-dever do Estado,

*verbis*: “Antes de avançarmos em nosso raciocínio, vamos logo consignando que este singelo ‘poderá’ equivale juridicamente a um peremptório ‘deverá’. Não se está, aqui, diante de mera faculdade do legislador, mas de norma cogente – de observância, pois, obrigatória”.

Em que pese a aludida controvérsia doutrinária, a jurisprudência já firmou seu entendimento no sentido de que, apesar de a seletividade aplicada ao ICMS possuir interpretação mais ampla que aquela reservada ao IPI, não pode o legislador deixar de atentar para a essencialidade das mercadorias e serviços.

No RMS nº 28.227/GO, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, afirmou que “não há dúvida de que o legislador estadual não pode simplesmente desconsiderar a norma prevista no art. 155, § 2º, III, da CF, por conta da potestatividade inerente à expressão ‘deverá ser seletivo’”.

Em igual direção se deu o julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 27/2005, pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, cujo relator foi o Desembargador Roberto Wider, ao sustentar que a seletividade do ICMS deve, por imposição constitucional, atender aos critérios da gradação determinada.

Considerando, pois, o entendimento jurisprudencial, ainda que se defenda a facultatividade do princípio em referência, certo é que, uma vez adotada a seletividade pelo legislador ordinário estadual, não há como fugir do critério da gradação das alíquotas de acordo com a essencialidade da mercadoria ou serviço.

Conclui-se, por conseguinte, que as alíquotas do ICMS devem ser inversamente proporcionais à essencialidade das mercadorias e serviços, recaindo as alíquotas mais elevadas apenas sobre os bens e serviços supérfluos, e as mais baixas, sobre os essenciais.

Somente desse modo, se faz possível o respeito ao princípio da isonomia, à medida que se observa a devida adequação entre a tributação e a capacidade econômica dos contribuintes.

Logo, pode-se assegurar que a aplicação do princípio da seletividade nos impostos indiretos, nos quais o ônus tributário é repassado para o preço da mercadoria, é uma forma transversa de se alcançar o princípio da capacidade contributiva.

Assevera-se, ainda, que ambos os princípios são corolários do princípio da igualdade, cuja observância se faz imprescindível para que se possa atingir a tão almejada Justiça Fiscal ou Justiça Tributária.

Baseado em todos estes argumentos, afirma-se que o princípio da seletividade deve ser obrigatoriamente obedecido no âmbito do ICMS, sob pena de se considerar a Constituição da República um mero repositório de recomendações, a serem ou não atendidas pelo legislador infraconstitucional.

## 2. BREVE COMPARAÇÃO ENTRE AS ALÍQUOTAS INCIDENTES SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA E A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO E DEMAIS SERVIÇOS OU PRODUTOS CONSIDERADOS ESSENCIAIS OU SUPÉRFLUOS

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 confere, em seu artigo 155, II, aos Estados e ao Distrito Federal, competência para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, considera a energia elétrica uma mercadoria. Assim, havendo circulação de energia, desde que não seja destinada a outro Estado da Federação, haverá incidência de ICMS.

Cabe, nesta ocasião, destacar a crítica elaborada por MACHADO (2008, p.48), quando discursa acerca da tributação sobre a produção, o transporte e o fornecimento de

energia elétrica: “Na verdade só por ficção se pode admitir a incidência do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica, pois não se trata de mercadoria”. Entende o eminente doutrinador que nada justifica a colocação dessas operações sob a incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços.

A incidência do ICMS sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação abrange um amplo leque de serviços, tendo em vista que a Lei Complementar nº 87/96, no artigo 2º, III, entende por serviço de comunicação aquele prestado por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Se, por um lado, as hipóteses de incidência tributária estão definidas pela Lei Complementar Federal nº 87/96, por outro, as alíquotas são fixadas pelos Estados, cabendo ao Senado Federal, por meio de resolução, estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação, restando-lhe, ainda, a faculdade de estabelecer alíquotas máximas e mínimas nas operações internas, tudo na forma do artigo 155, § 2º, IV e V, alíneas *a* e *b*, da Constituição Pátria.

Como a aplicação do princípio da seletividade se dá através de um processo comparativo, visto que, para uma alíquota ser considerada alta ou baixa, é preciso compará-la a alíquotas de outros serviços e produtos, cumpre destacar alguns bens e serviços essenciais e não-essenciais, a fim de se estabelecer comparações entre as alíquotas incidentes sobre estes e sobre a energia elétrica e a prestação de serviço de comunicação.

No âmbito da legislação fluminense, tem-se a Lei Estadual nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996, que instituiu o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, e o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto Estadual nº 27.427, de 17 de novembro de 2000, que, em seu Livro I, artigo 14, determina as alíquotas de ICMS.

Quanto às operações com energia elétrica, o Regulamento do ICMS, no artigo 14, VI, determina que a alíquota será de – item 1 – 18% (dezoito por cento) para o consumo de até 300 (trezentos) quilowatts/hora mensais, e de – item 2 – 25% (vinte e cinco por cento) quando acima desse consumo. Ademais, o fornecimento de energia elétrica para consumo residencial fica isento de ICMS até a faixa de consumo de 50 quilowatts/hora mensais, ou até a faixa de consumo de 200 (duzentos) quilowatts/hora mensais, quando gerada por fonte termoelétrica em sistema isolado.

Ressalte-se, ainda, que deve se somar a esses percentuais o adicional de 5% correspondente ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais, instituído pela Emenda Constitucional Federal nº 42, de 19 de dezembro de 2003, que deu nova redação aos artigos 82, § 1º e 83, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, e validou, em seu artigo 4º, os adicionais criados pelos estados em função da Emenda Constitucional Federal nº 31, de 14 de dezembro de 2000, mesmo aqueles em desconformidade com a Constituição.

Isso porque, a Emenda Constitucional nº 42/2003 convalidou o Decreto Estadual nº 32.646, de 08 de janeiro de 2003, que regulamenta a Lei Estadual nº 4.056, de 30 de dezembro de 2002, alterada pela Lei Estadual nº 4.086, de 13 de março de 2003.

Não é outro o entendimento do Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, explicitado na Arguição de Inconstitucionalidade nº 31/2007, em conformidade com o julgado do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2869/RJ, em decisão monocrática do Relator Ministro Carlos Britto, segundo o qual, o art. 4º da Emenda Constitucional nº 42/2003 validou os adicionais criados pelos Estados e pelo Distrito Federal, ainda que estes estivessem em desacordo com o previsto na Emenda Constitucional nº 31/2000.

No que se refere aos serviços de comunicação, o artigo 14, VIII, item 7, do Regulamento do ICMS estabelece que a alíquota incidente é de 25% (vinte e cinco por cento), sendo que tal alíquota passou a incidir somente a partir de 1º de abril de 2000, já que vinha sofrendo sucessivas reduções desde dezembro de 1998, quando a alíquota incidente sobre as operações de comunicação era de 37% (trinta e sete por cento).

Tem-se, portanto, que as alíquotas de ICMS incidentes sobre a energia elétrica (consumo acima de 300 Kw/h) e prestação de serviço de comunicação são de 25% (vinte e cinco por cento), percentual altíssimo considerando o grau de necessidade e utilidade que esses serviços alcançaram na sociedade atual.

Hoje, pode-se dizer com segurança que a energia elétrica e os serviços de comunicação se tornaram essenciais para a existência civilizada da maioria das pessoas deste país.

Ao discursar acerca da seletividade do ICMS, CARRAZZA (2009, p. 440) assevera que “ninguém pode prescindir de pão, de transporte coletivo, de energia elétrica, de remédios (apenas para citarmos alguns exemplos). Daí ser imperioso que sobre estes bens e serviços se faça sentir um tratamento fiscal mais brando”.

Mesmo as famílias de baixíssima renda consomem energia elétrica em suas casas e, na sua maioria, possuem e utilizam algum meio de comunicação. Grande parte da população possui geladeira para conservar seus alimentos, lâmpadas para iluminar a escuridão, ventiladores para refrescar o ambiente, televisores para distração e lazer, e, até mesmo, telefones e celulares, meios de comunicação tão difundidos nos dias atuais.

Cidadãos que vivem na miséria, à margem da sociedade, que não possuem moradia ou qualquer outro bem, podem não ser consumidores de energia elétrica ou dos serviços de comunicação, contudo esses indivíduos não servem de parâmetro para nenhum ideal de

sociedade, pois não se pode levar em consideração situações em que os níveis de dignidade da pessoa humana são reduzidos a quase zero.

O fornecimento de energia elétrica e os serviços de comunicação são produtos tão essenciais à vida da população como quaisquer outros produtos de primeira qualidade. Sem energia e comunicação não há vida digna, não há vendas, não há prestação de serviços, não há produção.

Basta lembrar o caos sofrido por este país, nos idos de 2001, quando houve racionamento forçado de energia elétrica em várias regiões do Brasil devido a uma crise energética de proporção nacional.

Segundo a lição de MACHADO SEGUNDO (2000, P.74), “não há dúvida de que a energia elétrica é essencialíssima a qualquer cidadão ou empresa, sendo consumida inclusive por aqueles desprovidos de qualquer capacidade contributiva”.

Conforme ensina CARRAZZA (2009, p. 451), o princípio da seletividade pode e deve ser posto a serviço do princípio da dignidade da pessoa humana.

Dessa forma, a simples tributação dos bens e serviços de tamanha importância para vida digna da pessoa humana, por si só, já se mostra incongruente, quanto mais no percentual que alcança o patamar de 25% (vinte e cinco por cento).

Na comparação com as alíquotas de outros produtos supérfluos, vê-se incoerência ainda mais berrante, pois as operações com cerveja, chope e refrigerante são tributadas na razão de 20% (vinte por cento), conforme os incisos XVII e XVIII, do artigo 14, do RICMS.

Além disso, as operações com cigarro, charuto, cigarrilha, fumo e artigos correlatos suportam a alíquota de 35% (trinta e cinco por cento). Contudo, dispõe o artigo 14, XIX, do Regulamento, que sua base de cálculo é reduzida de forma que a carga tributária incidente seja equivalente à 25% (vinte e cinco por cento).

Diante da patente desproporcionalidade, indaga-se: qual foi o critério usado pelo legislador fluminense para graduar as alíquotas de ICMS? Será que podemos comparar a essencialidade da energia elétrica e dos serviços de comunicação com o cigarro, a cerveja e o chope?

Verifica-se a flagrante inconstitucionalidade, já que as alíquotas da energia elétrica e dos serviços de comunicação são maiores que aquelas aplicadas à cerveja, ao chope e ao refrigerante, e da mesma ordem que a carga tributária incidente sobre o cigarro e semelhantes.

Na verdade, a energia elétrica e os serviços de comunicação deveriam ser isentos de ICMS, ou ter suas alíquotas alinhadas às de outras mercadorias, de igual necessidade à vida da população, tais como, arroz, feijão, pão e sal, ou, até mesmo, óleo diesel, já que todos estes sofrem a alíquota de 12% (doze por cento), de acordo com o artigo 14, X e XIII, do RICMS.

Por essa razão, cumpre observar que há patente violação ao princípio constitucional tributário da seletividade ou essencialidade, à medida que serviços essenciais à população estão sofrendo elevada tributação se comparados a produtos supérfluos ou de menor importância para a sociedade, gerando, assim, a inconstitucionalidade das alíquotas abusivas.

Neste sentido, destaca-se o entendimento de JORGE (2008, p. 131), segundo o qual “a energia elétrica, sendo de extrema necessidade e essencialidade nos dias atuais, deve ser tributada pelo ICMS com alíquotas menores em relação a outras mercadorias consideradas não essenciais, sob pena de violação ao princípio constitucional da essencialidade.”

### 3. POSSIBILIDADE DE CONTROLE JUDICIAL DAS ALÍQUOTAS DE ICMS

Muito se discute acerca da possibilidade de controle da tributação do ICMS por parte do Poder Judiciário, uma vez que a atribuição dessas alíquotas passa pelo crivo do debate político realizado entre os Poderes Executivo e Legislativo.

Decerto, como já abordado no item anterior, as alíquotas de ICMS são fixadas pelos Estados, sendo que compete ao Senado Federal, por meio de resolução, estabelecer certos limites, nos moldes do artigo 155, § 2º, IV e V, alíneas *a* e *b*, da Constituição Federal.

Embora haja certa margem de liberdade para o legislador infraconstitucional selecionar as alíquotas de forma a dar aplicação ao princípio da seletividade, não se pode ignorar a expressão ‘essencialidade das mercadorias e dos serviços’, constante do artigo 155, § 2º, III, da atual Constituição Pátria.

Assim, é preciso verificar que o significado da palavra ‘essencialidade’ reveste-se de um conteúdo mínimo, segundo o qual o legislador deve se pautar. Essencial é tudo aquilo que é imprescindível, necessário, sem o qual não se pode viver com dignidade, enquanto o oposto, supérfluo, mostra-se algo desnecessário, dispensável.

Não se pode, de forma alguma, se escusar à aplicabilidade de uma norma constitucional que possui entendimento indubitado quanto à significação de seu mandamento. Portanto, se o Poder Legislativo dispensar um tratamento mais gravoso, por meio do ICMS, à comercialização de bens nitidamente essenciais, nada impede que o interessado venha a pleitear e, ao final, obter uma tutela judicial favorável.

Não se está aqui sustentando que o Poder Judiciário deva legislar, porém averiguar se os critérios adotados pelo legislador foram adequados. Trata-se, tão somente, de aplicação do princípio da universalidade da jurisdição (artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal), o qual atribui ao Judiciário a função típica judicante, traduzida, no presente caso, na investigação do alcance da expressão ‘essencialidade das mercadorias e dos serviços’.

Deste modo, o Judiciário, uma vez provocado, tem o poder-dever de, em cada caso concreto submetido a seu crivo, verificar se uma mercadoria é essencial ou supérflua, determinando se a operação jurídica praticada com o demandante deve ou não ser onerada de maneira menos gravosa por meio de ICMS.

Além disso, o direito é um sistema que possui como núcleo a Constituição, em torno da qual gravitam diversas normas jurídicas, entre elas as tributárias. Os princípios constitucionais servem de parâmetro para o legislador infraconstitucional, assim como para o intérprete da norma, além de serem garantias constitucionais dos contribuintes contra o poder estatal de tributar.

Como a atividade estatal do fisco tem por finalidade a arrecadação de valores aos cofres públicos, muitas das vezes, o poder de tributar do Estado é exercido de forma abusiva, passando por cima dos princípios e garantias constitucionais que limitam esse poder.

A busca da efetividade da supremacia constitucional pelo contribuinte no Poder Judiciário não implica em violação ao princípio da separação dos poderes, mas sim meio de fazer valer a Constituição, através de um provimento jurisdicional, respeitados o devido processo legal e o contraditório.

Por todo o exposto, sendo inequívoca a essencialidade da energia elétrica e dos serviços de comunicação, e restando demonstrada nos autos, através do critério de comparação, a violação ao princípio da seletividade, nada impede que o Poder Judiciário reconheça a inconstitucionalidade da alíquota incidente nessas operações.

Neste sentido, o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, na Arguição de Inconstitucionalidade nº 27/2005, julgou, à unanimidade, a inconstitucionalidade do artigo 14, VI, item 2 e VIII, item 7 do Decreto Estadual nº 27.427/2000, tendo em vista que, “ao fixar alíquota de 25% sobre os serviços de energia elétrica e telecomunicações, verifica-se que não foram observados os princípios da seletividade e da essencialidade, dispostos do Artigo 155, § 2º, III da CRFB”.

Como se trata de decisão unânime do Órgão Especial, é de observância obrigatória para todos os Órgãos do Tribunal, conforme estipula o artigo 103 do Regimento Interno do

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Trata-se de verdadeiro efeito vinculante da decisão perante o Poder Judiciário estadual.

Entretanto, não basta a declaração de inconstitucionalidade da alíquota abusiva em sede de controle difuso, é preciso verificar se o Poder Judiciário pode ou não se pronunciar acerca de qual alíquota deve ser aplicada.

Pode o Judiciário fixar a alíquota do ICMS incidente sobre a energia elétrica e a prestação de serviço de comunicação ou a indicação de um percentual de alíquota pelo Judiciário importa em violação ao princípio da separação dos poderes? E, caso seja possível a fixação de uma alíquota, qual deve ser o percentual aplicado?

Não há que se falar que o Judiciário não pode fixar a alíquota por suposta ofensa ao princípio da separação dos poderes, uma vez que não se trata de substituir o legislador em tal tarefa, mas sim apontar a alíquota aplicável mediante o processo de interpretação da lei, tarefa inerente à atividade jurisdicional.

Assim, afirmada a inconstitucionalidade das alíquotas, resta verificar aquela que deve incidir na hipótese.

Neste sentido se deu o entendimento revelado pela Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, no MS nº 16/2008, julgado em 12 de março de 2008, de relatoria da Desembargadora Elisabete Filizzola.

Em posição contrária, a Primeira Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RMS nº 20.676/ES, em decisão publicada em 20 de setembro de 2007, cuja relatora foi a Ministra Denise Arruda, entendeu ser vedado ao Poder Judiciário fixar nova alíquota, principalmente em sede de controle de constitucionalidade, sob pena de atuar como legislador positivo.

Não obstante os argumentos colacionados pelo Egrégio Tribunal Superior, este não se mostra ser o melhor entendimento. Isso porque, o Poder Judiciário, exercendo sua função

judicante, mediante aplicação da hermenêutica, deve apresentar uma solução concreta, apontando a alíquota correta a ser aplicada.

Em reiteradas decisões, o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro tem buscado no próprio Regulamento do ICMS a alíquota que deve incidir na hipótese, até que o legislador venha a corrigir os vícios de inconstitucionalidade apontados pelo Órgão Especial, entendendo ser aplicável a alíquota genérica de 18% (dezoito por cento), constante do artigo 14, I, do Decreto Estadual nº 27.427/2000.

No sentido acima apontado, vale destacar, apenas à guisa de ilustração, o MS 304/2009, da Oitava Câmara Cível, com relatoria do Desembargador Luiz Felipe Francisco, e o MS 0011321-81.2010.8.19.0000, da Décima Quarta Câmara Cível, cujo Relator foi o Desembargador Cleber Ghelfenstein.

#### 4. MEDIDAS JUDICIAIS CABÍVEIS, LEGITIMIDADE ATIVA DO CONTRIBUINTE DE FATO, REPETIÇÃO DE INDÉBITO, PEDIDO DE ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA, SUSPENSÃO DA SEGURANÇA E MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA DECISÃO JUDICIAL

Considerando, pois, a possibilidade de controle das alíquotas de ICMS pelo Poder Judiciário, em razão de sua inconstitucionalidade, por ofensa ao artigo 155, § 2º, III, da Constituição Federal, cabe, por conseguinte, analisar as questões acerca do meio judicial cabível para se alcançar essa pretensão. Vale questionar: qual a ação adequada para tutelar tal demanda?

Não se questiona a possibilidade de se pretender a redução das alíquotas de ICMS por meio de Ação Ordinária. Contudo, deve-se atentar para a discussão jurisprudencial acerca do cabimento de Mandado de Segurança.

Conceitua-se o Mandado de Segurança como sendo o remédio constitucional posto à disposição de toda pessoa física ou jurídica, para a proteção de direito individual ou coletivo, líquido e certo, lesado ou ameaçado de lesão, por ato de autoridade, com fundamento no artigo 5º, LXIX, da Constituição da República, e no artigo 1º da Lei nº 12.016, de 07 de agosto de 2009.

Nesse passo, cabe ressaltar que o direito líquido e certo titularizado pelo impetrante, deve estar embasado em situação fática perfeitamente delineada e comprovada de plano por meio de prova pré-constituída, sendo certo que todo contribuinte tem o direito líquido e certo de não ser tributado sem a observância dos princípios e garantias constitucionais, que limitam o poder de tributar do Estado.

Contudo, no julgamento do RMS 20.676/ES, supracitado, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça entendeu que a via do Mandado de Segurança não se compatibiliza com a discussão de lei em tese, em razão do disposto no Enunciado nº 266, da Súmula da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, mormente quando haja alegação de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo como pedido autônomo.

De igual modo, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, no RMS 28.227/GO, também já citado anteriormente, entendeu que apesar de haver, em tese, efeitos concretos advindos da referida declaração de inconstitucionalidade, a demanda se concentra no afastamento geral e irrestrito da legislação que fixou a alíquota abusiva, com efeitos ilimitados para o futuro.

Por outro lado, em recente decisão, publicada em 13 de novembro de 2009, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AgRg no Ag 1.160.776/RJ, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, mudou seu posicionamento, passando a entender que o citado remédio constitucional é via adequada para afastar a exigência de ICMS supostamente indevido, em razão da possibilidade da natureza

declaratória do Mandado de Segurança, nos termos do Enunciado nº 213, da Súmula da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Nesse mesmo sentido, pela admissibilidade da via mandamental, encontra-se vasta jurisprudência no Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, cabendo citar novamente o MS nº 0011321-81.2010.8.19.0000, da Décima Quarta Câmara Cível.

No que se refere à legitimidade ativa para recorrer ao Poder Judiciário, cumpre esclarecer, inicialmente, que o consumidor final desses serviços não integra a relação jurídica tributária do ICMS. Isso porque, sendo um imposto indireto, o ônus financeiro é transferido pelo contribuinte de direito ao consumidor final da energia elétrica ou do serviço de comunicação.

Na lição de BRASILEIRO (2004, p. 132), “a distribuidora de energia, sujeito passivo do imposto e responsável pelo seu recolhimento perante o Estado (...) transfere o mesmo, na própria fatura de energia elétrica, ao consumidor final, chamado de contribuinte de fato”.

Assim, surge a controvérsia em relação à legitimidade ativa *ad causam* do consumidor final, que, apesar de sofrer a carga tributária do imposto, não faz parte, diretamente, da relação jurídica tributária instaurada entre a distribuidora de energia elétrica ou a prestadora de serviço de comunicação e o Estado.

No entanto, sustenta-se que o contribuinte de fato tem sim a legitimidade ativa para contestar o ICMS, pois é ele quem arca com o ônus financeiro deste tributo.

Conforme leciona MACHADO SEGUNDO (2000, p, 75), no serviço de fornecimento de energia elétrica, há clara repercussão jurídica do imposto, tendo em vista que o preço é tarifado e o imposto é juridicamente cobrado como um ‘plus’, o que evidencia a legitimidade dos consumidores.

Ressalta-se, ademais, que o contribuinte de direito, no caso as concessionárias que prestam os serviços de distribuição de energia elétrica e telecomunicação, não tem interesse

algun em ingressar em juízo contestando a abusividade da alíquota do ICMS, pois não sofre qualquer desfalque patrimonial pelo pagamento da respectiva exação, sendo indiferente para ele se o imposto é constitucional ou não.

Para o Superior Tribunal de Justiça, conforme se verifica do Recurso Especial nº 1.181.690/SC, de relatoria do Ministro Luiz Fux, da Segunda Turma, em acórdão publicado em 20 de maio de 2010, o sujeito passivo da obrigação tributária é o consumidor final da energia elétrica, que assume, simultaneamente, a condição de contribuinte de fato e de contribuinte de direito, figurando, a concessionária de serviço público, como mera responsável pela retenção e recolhimento do ICMS.

Alheio à discussão acerca de ser ou não o consumidor final, ao mesmo tempo, contribuinte de fato e de direito, certo é que ele tem legitimidade ativa para discutir a cobrança de ICMS incidente sobre a energia elétrica e sobre os serviços de comunicação, podendo, inclusive pedir a restituição daquilo que já foi pago indevidamente, na forma da repetição de indébito de todo o período não alcançado pela prescrição.

Contudo, vale salientar que o pedido de repetição de indébito não se coaduna com a via processual do Mandado de Segurança, tendo em vista o disposto no Enunciado nº 271, da Súmula da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual, a concessão de Mandado de Segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria.

Quanto à possibilidade de se obter medida liminar tendente a antecipar os efeitos da tutela, vale destacar o Agravo Inominado no Agravo de Instrumento nº 31246/2009, do Relator Desembargador Marcos Alcino de Azevedo Torres, em que a Décima Nona Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro confirmou decisão que deferiu pleito de antecipação dos efeitos da tutela recursal.

No seu voto, o Relator asseverou que a existência de julgado do Órgão Especial, proferido em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ao qual se atribuiu efeito vinculante perante o Poder Judiciário estadual, nos termos do art. 103 do Regimento Interno do Tribunal de Justiça em questão, é bastante para configurar a prova inequívoca do direito reclamado.

Além disso, afirmou não haver dúvida acerca do risco de dano de difícil reparação, consistente em impor ao contribuinte que se continue recolhendo tributo sabidamente a maior que o devido, até o trânsito em julgado de decisão final favorável.

Entretanto, em duas oportunidades, o Presidente do Supremo Tribunal Federal, Ministro Gilmar Ferreira Mendes, proferiu decisão suspendendo os efeitos das decisões liminares e de mérito concedidas, pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, em diversos Mandados de Segurança.

Trata-se do pedido de Suspensão de Segurança nº 3.498/RJ, com despacho proferido em 14 de outubro de 2008, e do pedido de Suspensão de Segurança nº 3.753/RJ, cujo despacho se deu em 14 de abril de 2009.

Em ambos os casos, o Presidente da Corte entendeu que há risco de grave lesão à ordem pública, em sua concepção jurídico-administrativa, tendo em vista que a pretendida redução da alíquota de ICMS se mostrou apta a afetar a prestação de serviços públicos essenciais pelo Poder Público, considerando a relevância da arrecadação do tributo para o orçamento estadual.

Alegou-se, também, risco de grave lesão à economia pública, uma vez que, em virtude da supressão de receita orçamentária ligada aos serviços de energia elétrica e telecomunicações, faz-se necessário o contingenciamento de recursos de outras áreas, acarretando potencial desequilíbrio das finanças estaduais.

Além disso, outro argumento utilizado foi a verificação do denominado ‘efeito multiplicador’, consubstanciado no risco de proliferação de demandas idênticas.

Ao levar em consideração o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, se, por ventura, essa questão vier a ser objeto de Repercussão Geral em função de Recursos Extraordinários Repetitivos, ou, até mesmo, de Ação Direta de Inconstitucionalidade, teme-se que este Tribunal venha a tomar decisões de cunho político, econômico e financeiro, em detrimento do conteúdo jurídico dos princípios tributários contidos na Constituição.

Lamenta-se a grande probabilidade de que a modulação temporal dos efeitos da sentença declaratória de inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, venha a extirpar a possibilidade de repetição de indébito pelos verdadeiros consumidores, os contribuintes de fato.

Ou pior, é ainda mais preocupante a ideia de que a Corte Suprema possa entender pela facultatividade do princípio da seletividade, atribuindo ampla margem de liberdade ao legislador ordinário estadual quando da fixação das alíquotas de ICMS, de forma a esvaziar por completo o conteúdo da referida norma constitucional.

## CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, conclui-se que os princípios constitucionais tributários são enunciados que devem ser observados por todas as normas do ordenamento jurídico.

A Constituição da República prevê, em relação ao ICMS, a aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade das mercadorias e serviços, o que leva à observância, ainda que indiretamente, dos princípios da capacidade contributiva, igualdade e justiça fiscal ou tributária.

Dessa forma, o princípio da seletividade, que constitui garantia fundamental do contribuinte, é de observância obrigatória, não se tratando de mera recomendação ao legislador ordinário, para ser seguida segundo suas conveniências.

Assim, havendo abuso do Fisco quanto ao poder estatal de tributar, cabe ao cidadão recorrer ao Poder Judiciário para fazer valer a Constituição.

Restou, ainda, amplamente demonstrado que o fornecimento de energia elétrica e os serviços de comunicação são de extrema necessidade e essencialidade nos dias atuais, devendo ser tributados pelo ICMS com alíquotas menores em relação a outras mercadorias consideradas supérfluas.

O Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, ao adotar a alíquota de 25% para o ICMS incidente sobre esses serviços, enquanto tributa produtos como cerveja, chope e refrigerante na razão de 20%, fere o princípio da seletividade, gerando a inconstitucionalidade da norma.

O consumidor final da energia elétrica e do serviço de comunicação, sendo o contribuinte de fato do ICMS, por arcar com o ônus do tributo, tem legitimidade ativa *ad causam* para ajuizar demanda perante o Judiciário, pretendendo a redução da alíquota, seja através de Ação Ordinária ou por via de Mandado de Segurança.

O Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, acertadamente, já se posicionou a favor da inconstitucionalidade da alíquota abusiva. Contudo, resta aguardar um eventual pronunciamento do Supremo Tribunal Federal acerca do tema, mormente quanto à possibilidade de, por razões de cunho político, se considerar relevante a arrecadação do tributo para o orçamento estadual.

## REFERÊNCIA

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BRASILEIRO, Georgina de Paula. O Princípio da Seletividade e o ICMS Incidente Sobre Energia Elétrica. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, Ano 12, n. 57, p. 122-137, jul. 2004.
- CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- \_\_\_\_\_. *ICMS*. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CONTINENTINO, Marcelo Casseb. A Seletividade do ICMS Incidente sobre Energia Elétrica e a Constitucionalidade da Graduação de Alíquotas segundo o Princípio da Capacidade Contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 141, p. 109-119, jun. 2007.
- JORGE, Társis Nametala Sarlo. *Manual do ICMS Direito Tributário Material, Processual e Direito Penal Tributário*. 2. ed. São Paulo: Lumen Juris, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- \_\_\_\_\_. O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões da Seletividade e da Demanda Contratada. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 155, p. 48-56, ago. 2008.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 155, p. 70-77, nov. 2000.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS Teoria e Prática*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- ROSA JR, Luiz Emygdio Franco da. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2007.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2006.